Samenvatting besluit Europese Commissie inzake Starbucks tax ruling

1. Inleiding

De Europese Commissie heeft in het besluit van 21 oktober 2015 (het besluit) vastgesteld dat de op 28 april 2008 tussen de Nederlandse Belastingdienst en Starbucks Manufacturing EMEA B.V. (SMBV) gesloten *advance pricing agreement* (APA) die ziet op de periode 1 oktober 2007 tot en met 31 oktober 2017, verboden staatssteun inhoudt (staatssteunnummer SA.38374).

Een APA is een overeenkomst tussen een belastingdienst en een belastingplichtige over de toepassing van de belastingwetgeving op (toekomstige) transacties. In een dergelijke overeenkomst wordt bepaald welke criteria geschikt zijn voor het vaststellen van de zakelijke verrekenprijzen voor intragroepstransacties gedurende een specifieke periode. Aan de hand daarvan wordt vastgesteld hoeveel winst uit de activiteiten van een belastingplichtige in die fiscale jurisdictie in aanmerking wordt genomen en hoeveel vennootschapsbelasting een belastingplichtige jaarlijks daar verschuldigd is. Een APA wordt ingeleid door een verzoek van een belastingplichtige.

2. Beoordeling door de Europese Commissie van de APA met SMBV

<u>2.1. Voorwaarden voor het bestaan van staatssteun</u>
Volgens artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) zijn steunmaatregelen (i) van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die (ii) het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden (iii) door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties en (iv) zo de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt.

Aan de eerste voorwaarde is voldaan. De APA werd gesloten door de Belastingdienst, die deel uitmaakt van de Nederlandse overheid. Daarom kan de APA aan Nederland worden toegerekend. Daarnaast leidt de APA tot een verlies van belastinginkomsten waarover Nederland anders had kunnen beschikken. De APA wordt dan ook geacht tot een verlies van staatsmiddelen te leiden.

Ook aan de tweede voorwaarde is voldaan. SMBV maakt deel uit van de Starbucks-groep, die wereldwijd en in alle lidstaten van de Europese Unie actief is, zodat de steun het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kan beïnvloeden.

Voorts is aan de derde voorwaarde voldaan. De APA verleent Starbucks een selectief voordeel, in zoverre die maatregel leidt tot een verlaging van de belasting die SMBV in Nederland verschuldigd is. Aan het oordeel van de Commissie ten aanzien van deze voorwaarde is het grootste deel van het besluit gewijd.

Tot slot is aan de vierde voorwaarde voldaan. Nu de APA SMBV ontslaat van een verschuldigde belasting die zij anders had moeten betalen, versterkt deze maatregel de financiële positie van Starbucks ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen waardoor de mededinging wordt vervalst of dreigt te worden vervalst.

Omdat aan alle voorwaarden is voldaan, vormt de APA staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU.

2.2. Bestaan van een selectief voordeel

2.2.1. Fiscale staatssteuntoets
Om te bepalen of een specifieke belastingmaatregel een selectief voordeel inhoudt, is in de Europese rechtspraak een fiscale staatssteuntoets ontwikkeld die uit drie stappen bestaat. De eerste stap houdt in dat moet worden bepaald welke algemene of normale belastingregeling in de lidstaat van toepassing is: "het referentiestelsel". De tweede stap is dat moet worden bepaald of de betrokken belastingmaatregel een afwijking van dat referentiestelsel vormt. Indien de maatregel een afwijking van het referentiestelsel vormt, wordt vervolgens in de derde stap van de analyse bepaald of die maatregel gerechtvaardigd is door de aard of de algemene opzet van het referentiestelsel.

2.2.2. Referentiestelsel
Het referentiestelsel wordt gevormd door het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting dat de belasting van de winst van alle belastingplichtige ondernemingen in Nederland als doelstelling heeft, ongeacht of het gaat om een groepsonderneming of om een op zichzelf staande onderneming. Dat de belastbare winst voor geïntegreerde en niet-geïntegreerde ondernemingen noodzakelijkerwijs op een andere manier wordt bereikt, is voor de bepaling van het referentiestelsel zonder belang.

Het referentiestelsel wordt, anders dan Nederland heeft aangevoerd, niet gevormd door artikel 8b Vpb en het Verrekenprijzenbesluit, die specifieke regels voor groepsondernemingen bevatten. Door aan te nemen, zoals Nederland doet, dat het referentiestelsel alleen groepsondernemingen omvat, wordt een kunstmatig onderscheid gemaakt tussen ondernemingen op basis van hun ondernemingsstructuur. Temeer nu het Verrekenprijzenbesluit juist zeker wil stellen dat groepsondernemingen en op zichzelf staande ondernemingen op grond van het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting op een vergelijkbare wijze worden behandeld. Als het Verrekenprijzenbesluit wél tot doel heeft om bijzondere regels vast te stellen voor geïntegreerde ondernemingen die afwijken van de algemene Nederlandse regels inzake vennootschapsbelasting, dan is de invoering daarvan op zichzelf selectief van aard, zodat alle voordelen die op grond van die regeling worden verleend, selectief zijn.

2.2.3. Zakelijkheidsbeginsel
Nu is vastgesteld dat het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting het referentiestelsel is waaraan de APA moet worden getoetst, moet worden nagegaan of die APA een afwijking van dat stelsel vormt, waardoor ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ongelijk worden behandeld. Dit aan de hand van het zakelijkheidsbeginsel (*arm's-length beginsel*). Het beginsel dat de Commissie in de staatssteunbeoordeling toepast, vloeit niet voort uit het niet-bindende OESO-Modelverdrag inzake belasting, maar betreft een algemeen Europeesrechtelijk beginsel van gelijke fiscale behandeling.

De methodologische keuzes die in het verrekenprijzenrapport van de belastingadviseur van Starbucks zijn gemaakt en die door Belastingdienst in de APA zijn aanvaard, leiden niet tot een betrouwbare

benadering van een marktuitkomst en voldoen daarmee niet aan het zakelijkheidsbeginsel. Meer specifiek, gaat het om:

- de keuze om de *transactional net margin method* (TNMM) toe te passen om een belastbare winst te ramen, terwijl uit de OESO-richtlijnen en het Verrekenprijzenbesluit een voorkeur blijkt voor de *Comparable Uncontrolled Price Method* (CUP);
- als de CUP was toegepast, was de belastbare winst van SMBV aanzienlijk hoger uitgevallen want:
- i) de royalty die SMBV aan Alki LP betaalt voor knowhow op het gebied van koffiebranden, is te hoog;
- ii) de inkoopprijs van groene bonen die SMBV betaalt aan een in Zwitserland gevestigde onderneming van de Starbucks-groep, Starbucks Coffee Trading Company SARL (SCTC), is tel hoog.

Subsidiair meent de Commissie dat de TNMM onjuist is toegepast:
- i) ten onterechte is aangenomen dat SMBV (in vergelijking met een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming van de Starbucks-groep: Alki LP) als "minst complexe functie" moet worden aangemerkt en daarom voor de toepassing van de TNMM als de "onderzochte partij" geldt; en

  ii) in verband met de vergelijkbaarheid van SMBV met andere marktdeelnemers in de sector van de koffiehandel zijn ten onrechte twee correcties op de kostengrondslag uitgevoerd.

Deze keuzes hebben tot gevolg dat de belastbare grondslag van SMBV te beperkt is, waardoor SMBV in Nederland een belastingvoordeel geniet.

2.2.4. Royalty

De royaltybetaling van SMBV aan Alki LP vormt geen juiste weerspiegeling van de waarde van de intellectuele-eigendomsrechten en kan daarom niet als zakelijk worden beschouwd.

De royalty is een correctievariabele, waarvan de hoogte wordt bepaald door de boekhoudkundige winst van SMBV te combineren met de in de APA overeengekomen vergoeding in de vorm van een vaste opslag op de operationele kosten van SMBV. Daarmee bevat de APA geen methode om het zakelijke karakter van de hoogte van de royalty's te kunnen beoordelen. Daar komt bij dat op basis van een CUP-test, de werkelijke prijs die SMBV bereid zou zijn geweest voor de royalty te betalen – in een *arm' s length* transactie – nul zou zijn geweest. Dit kan worden afgeleid uit enkele vergelijkbare overeenkomsten voor het branden van koffie die Starbucks heeft gesloten met andere koffiebranders wereldwijd. Aan Alki LP had geen royalty betaald moeten worden. De royalty, die vele jaren is betaald, kan daarom niet zakelijk zijn, temeer niet omdat SMBV zelf geen enkel zakelijk voordeel lijkt te halen uit het gebruik van het intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie. Een onafhankelijke onderneming zou niet bereid zijn geweest om te betalen voor licenties, indien zij de te betalen royalty's niet kan terugverdienen.

De royaltybetaling weerspiegelt evenmin een vergoeding voor de overname van ondernemingsrisico's. Het argument van de Belastingdienst dat Alki LP (en niet SMBV) het economisch risico draagt van voorraadverlies, aanvaardt de Commissie niet. Met de aanvaarding van deze redenering zou de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor de prijsstelling van intra-groepstransacties zinloos worden,

omdat de economische werkelijkheid de facto zou kunnen worden weggeredeneerd cq. weggecontracteerd. Bovendien is de capaciteit van Alki LP te beperkt om dergelijke risico's daadwerkelijk te kunnen dragen. Illustratief is dat die onderneming zelf geen werknemers in dienst heeft. De hoogte van de royaltybetaling kan ook niet worden gerechtvaardigd door de bedragen die Alki LP voor technologie aan Starbucks US betaalt.

2.2.5. Inkoop groene bonen

De inkoopprijs van groene bonen die SMBV betaalt aan SCTC, is abnormaal hoog en voldoet daarom niet aan het zakelijkheidsbeginsel.

Allereerst is nagelaten te onderzoeken in hoeverre de transacties tussen SCTC en SMBV – de koop en levering van groene koffiebonen – daadwerkelijk op een zakelijke grondslag geschieden. Ook heeft Starbucks geen rechtvaardigingsgrond gegeven voor de significante verhoging vanaf 2011van de opslag op de kosten voor de door SCTC geleverde koffiebonen. De Belastingdienst had deze aftrek van de boekhoudkundige winst dan ook niet mogen aanvaarden. Dat de activiteiten van SCTC steeds belangrijker zijn geworden, onder andere vanwege het evoluerende "C.A.F.E. Practices"-programma, vormt geen rechtvaardigingsgrond. De in dat verband door Starbucks verstrekte cijfers zijn, mede gelet op soortgelijke fair-trade programma's (en de kosten daarvan), problematisch zowel wat betreft de consistentie als de zakelijkheid daarvan. Daar komt bij dat de verliezen op koffiebrandactiviteiten van SMBV sinds 2010 in (direct) verband kunnen worden gebracht met de verhoogde opslag. Ook hier lijkt de niet-zakelijkheid van deze opslag uit te volgen. De winst van SMBV wordt kunstmatig verlaagd door groene koffiebonen in te kopen tegen een niet-zakelijke (want te hoge) prijs.

2.2.6. Minst complexe functie

SMBV is ten onrechte aangemerkt als de "minst complexe functie" voor de toepassing van de TNMM.

Het bepalen van de minst complexe functie gaat vooraf aan de toepassing van de TNMM als verrekenprijsmethode. Om de entiteit met de minst complexe functie te kunnen bepalen, is een functievergelijking noodzakelijk. De uitkomst van de functievergelijking levert een entiteit op, waarop de verrekenprijsmethode op de meest betrouwbare wijze kan worden toegepast en waarvoor de meest betrouwbare vergelijkingspunten kunnen worden gevonden.

Met haar koffiebrandfunctie oefent SMBV niet slechts routineactiviteiten uit. SMBV voert marktonderzoeken uit (er zijn uitgaven voor marktonderzoeken) en is houdster van significante intellectuele eigendom (er zijn afschrijvingen op immateriële vaste activa). Bovendien vervult SMBV een belangrijke wederverkoopfunctie. Een routineproducent houdt zich niet bezig met dergelijke activiteiten.

Daarentegen zijn de activiteiten van Alki LP zeer beperkt. Naast het feit dat Alki LP geen werknemers in dienst heeft, alsook een beperkte operationele capaciteit bezit, kan de financiële capaciteit van Alki LP niet gelijk worden gesteld aan de totale financiële capaciteit van de wereldwijde Starbucks-groep.

2.2.7 Subsidiair standpunt Commissie

Ook als artikel 8 Vpb en het Verrekenprijzenbesluit als het toepasselijke referentiestelsel worden gehanteerd wordt met de APA aan SMBV een selectief voordeel verleend. Ook dan kan de APA namelijk niet worden geacht een betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel op te leveren en wordt de verschuldigde belasting verlaagd in vergelijking met andere groepsondernemingen die in Nederland belasting verschuldigd zijn.

3. Conclusie

De APA vormt staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU en is onverenigbaar met de interne markt. Nu Nederland geen voornemen tot verlening van de betwiste steunmaatregel bij de Commissie heeft aangemeld, is sprake van onrechtmatige steun aan SMBV en de Starbucks-groep die in strijd met artikel 108, lid 3 VWEU tot uitvoering is gebracht.

Deze onrechtmatige steun moet, met inbegrip van rente vanaf de datum waarop zij beschikbaar was tot de datum van daadwerkelijke terugbetaling, onmiddellijk en daadwerkelijk worden teruggevorderd van SMBV (en anders van de Starbucks-groep). Het besluit moet binnen vier maanden vanaf de datum van kennisgeving ervan door Nederland ten uitvoer worden gelegd.